

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PEDRA CRUZA VILLALÓNA

przedstawiona w dniu 11 czerwca 2013 r.(1)

Sprawy połączzone C-618/11, C-637/11 i C-659/11

TVI Televisão Independente SA

przeciwko

Fazenda Pública

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia)]

Podatki – Podatek VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 11 cz. 2 lit. a) i art. 11 cz. 3 lit. c) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 78 lit. a) i art. 79 lit. c) – Podstawa opodatkowania – Wliczanie podatków do podstawy opodatkowania – Opłata za wyświetlanie – „Substytucja podatkowa”

1. Składając wniosek o wydanie w niniejszych sprawach orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Supremo Tribunal Administrativo (portugalski naczelny sąd administracyjny) dąży do ustalenia, czy „opłata za wyświetlanie”, którą obciążeni są reklamodawcy z tytułu wyświetlania i rozpowszechniania reklam, a która odprowadzana jest przez usługodawców („zastępca podatkowy”) na rzecz skarbu państwa, należy wliczyć do podstawy opodatkowania do celów podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), a więc czy zastosowanie w tym przypadku znajduje art. 11 cz. 2 lit. a), czy też art. 11 cz. 3 lit. c) szóstej dyrektywy 77/388/EWG(2). Niniejsze sprawy wyróżniają się dwiema okolicznościami.

2. Pierwsza okoliczność, która do tej pory nie była jeszcze przedmiotem orzeczenia Trybunału, dotyczy konsekwencji udziału w ramach stosunku prawnopodatkowego między skarbem państwa a reklamodawcami „osoby trzeciej” (zwanej dalej „zastępcą podatkowym”), która obowiązuje do uiszczenia opłaty na rzecz skarbu państwa, mimo że sama opłata należy od reklamodawców.

3. Druga okoliczność wyróżniająca niniejsze sprawy wynika z faktu, że sąd odsyłający nie wyjaśnił Trybunałowi w wystarczający sposób, w czym konkretnie przejawia się charakter i zakres mechanizmu „substytucji podatkowej” w kontekście uregulowań dotyczących opłaty za wyświetlanie. Również uczestnicy postępowania nie potrafili zająć jednolitego stanowiska w tym względzie.

4. W tych okolicznościach odpowiedź, jaką proponuję Trybunałowi, będzie bezpośrednio

wynika? ze stanowiska, jakie wobec mechanizmu „substytucji podatkowej” zajmie s?d krajowy. W szczeg?lno?ci zamierzam zwróci? uwag?, ?e decyduj?ce znaczenie w tym wzgl?dzie ma kryterium stosunku publicznoprawnego, jakim jest stosunek prawnopodatkowy. Je?eli w odniesieniu do przedmiotowych zobowi?za? decyduj?c? rol? odgrywa stosunek prawnopodatkowy mi?dzy skarbem pa?stwa a „zast?pc? podatkowym” (us?ugodawc?), to w niniejszych sprawach zastosowanie powinien znale?? art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Je?eli natomiast decyduj?ce znaczenie ma stosunek prawnopodatkowy mi?dzy skarbem pa?stwa a odbiorc? us?ugi, to zastosowanie powinien znale?? art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Niniejsze sprawy dotycz? podatku VAT, który zosta? pobrany w trzech ró?nych momentach: w lutym 2004 r. (sprawa C?637/11), w pa?dzierniku 2004 r. (sprawa C?618/11) i w styczniu 2007 r. (sprawa C?659/11).

6. W chwili wyst?pienia zdarze? b?d?cych przedmiotem spraw C?637/11 i C?618/11 obowi?zywa?a szósta dyrektywa. W dniu 1 stycznia 2007 r. zosta?a ona uchylona i zast?piona dyrektyw? 2006/112/WE(3) na mocy art. 411 ust. 1 i art. 413 tej ostatniej dyrektywy. Do zdarze? b?d?cych przedmiotem sprawy C?659/11 zastosowanie maj? zatem przepisy dyrektywy 2006/112. Mimo drobnych ró?nic redakcyjnych przepisy dyrektywy 2006/112 znajduj?ce zastosowanie w niniejszej sprawie s? to?same z w?a?ciwymi przepisami szóstej dyrektywy.

7. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy [art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112] opodatkowaniu podatkiem VAT podlega ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze. Co si? tyczy podstawy opodatkowania, art. 11 cz??? A szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Podstaw? opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i us?ug innych ni? wymienione w lit. b), c) i d) poni?ej, wszystko, co stanowi warto?? otrzymanego ?wiadczenia wzajemnego, które dostawca lub ?wiadczc?cy us?ugi otrzymuje lub powinien otrzyma? od kupuj?cego, klienta lub osoby trzeciej z tytu?u takich dostaw, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takich dostaw;

[...]

2. Do podstawy opodatkowania wlicza si?:

a) podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci, z wyj?tkiem samego [podatku] VAT;

[...]

3. Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

[...]

c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub klienta jako zwrot wydatków, wyp?aconych na nazwisko [w imieniu] i na rachunek tego ostatniego i które s? wpisane w jego ksi?gowo?ci na rachunkach prze?ciowych. Podatnik musi przedstawi? dowód na rzeczywist? kwot? tych wydatków i nie mo?e odliczy? ?adnego podatku, który w danym przypadku móg?by by? naliczony od tych transakcji”.

8. Przepisom art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a), art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) i art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy odpowiadaj? przepisy art. 73, art. 78 lit. a) i art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112.

B – Prawo krajowe(4)

1. Código do imposto sobre o valor acrescentado i lei geral tributária

9. Podatek VAT w Portugalii regulowany jest przepisami Código do imposto sobre o valor acrescentado (kodeksu podatku VAT, zwanego dalej „CIVA”), zatwierdzonego dekretem z moc? ustawy nr 394/B/84 z dnia 26 grudnia 1984 r., który by? kilkakrotnie zmieniany.

10. Zgodnie z art. 16 ust. 1 CIVA podstaw? opodatkowania ?wiadczenia us?ug jest „warto?? wynagrodzenia otrzymanego lub nale?nego od nabywcy, odbiorcy lub osoby trzeciej”. Podstawa opodatkowania obejmuje, w my?l art. 16 ust. 5 lit. a) CIVA, „podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci, z wyj?tkiem samego podatku VAT”. Wreszcie art. 16 ust. 6 lit. c) CIVA wy??cza z podstawy opodatkowania „kwoty odprowadzone w imieniu i na rachunek nabywcy towarów lub odbiorcy us?ug zaksi?gowane przez podatnika na rachunkach osoby trzeciej”.

11. Artyku? 18 ust. 3 ordynacji stanowi, ?e „podatnikiem jest osoba fizyczna lub prawna, gospodarstwo lub organizacja, zarówno maj?ca osobowo?? prawn?, jak i niemaj?ca takiej osobowo?ci, która z mocy prawa obj?ta jest obowi?zkiem podatkowym jako podatnik bezpo?redni, zast?pca b?d? podmiot odpowiedzialny”.

12. Artyku? 20 ordynacji, dotycz?cy substytucji podatkowej, stanowi:

„1. Substytucja podatkowa zachodzi, gdy zgodnie z prawem podatek nale?ny jest od osoby innej ni? podatnik.

2. Substytucja podatkowa realizowana jest poprzez mechanizm podatku potr?canego u ?ród?a”.

13. Artyku? 28 ordynacji, reguluj?cy kwesti? odpowiedzialno?ci w przypadku substytucji podatkowej, stanowi:

„1. W przypadku substytucji podatkowej osoba obowi?zana do potr?cenia podatku odpowiada za kwoty potr?cone, które nie zosta?y zap?acone skarbowi pa?stwa, za? osoba zast?powana jest wolna od obowi?zku ich zap?aty, z zastrze?eniem przepisów ust?pów poni?szych.

2. W przypadku gdy potr?cenie dokonywane jest wy??cznie z tytu?u p?atno?ci na poczet podatku nale?nego, pierwotna odpowiedzialno?? za zap?at? podatku, który nie zosta? potr?cony, spoczywa na osobie zast?powanej, za? zast?pca ponosi odpowiedzialno?? subsydiarn? i pokrywa równie? odsetki wyrównawcze od momentu, gdy zap?ata sta?a si? wymagalna, do momentu up?ywu terminu z?o?enia deklaracji podatkowej przez pierwotnie zobowi?zanego albo do momentu zap?aty potr?conego podatku, je?eli moment ten nast?pi wcze?niej.

3. W innych przypadkach osoba zast?powana odpowiada wy??cznie subsydiarnie za zap?at? różnicy mi?dzy kwotami, które powinny by?y zosta? potr?cone, a kwotami faktycznie potr?conymi”.

2. Op?ata za wy?wietlanie

14. Artyku? 28 Lei n.o 42/2004 – Lei de Arte Cinematográfica e do Audiovisual (ustawy nr

42/2004 o sztuce kinematograficznej i audiowizualnej) z dnia 18 sierpnia 2004 r. stanowi:

„1. Reklamy handlowe wyświetlane w salach kinowych i rozpowszechniane przez telewizję, przybierające postać reklam, materiałów sponsorowanych, telesprzedaży, teletekstu, lokowania produktu, a także materiały reklamowe zamieszczane w elektronicznych przewodnikach po programie, bez względu na platformę nadawania, podlegają opłacie za wyświetlanie, należnej od reklamodawców, w wysokości 4% zapłaconej ceny.

2. Kwestie związane z zapłatą, poborem i kontrolą kwot należnych z tytułu opłaty za wyświetlanie regulowane są przez przepisy odrębne”.

15. Szczegółowe uregulowania odnoszące się do opłaty za wyświetlanie znajdują się w dekrecie z mocą ustawy nr 227/2006 z dnia 15 listopada 2006 r.

16. Artykuł 50 dekretu z mocą ustawy nr 227/2006 stanowi:

„1. Reklamy handlowe wyświetlane w salach kinowych, rozpowszechniane przez telewizję lub zamieszczane w elektronicznych przewodnikach po programie, bez względu na platformę nadawania, podlegają opłacie za wyświetlanie, należnej od reklamodawców i stanowicej przychód ICAM [Instituto do Cinema, Audiovisual e Multimédia] oraz CP&MC [Cinemateca Portuguesa – Museu do Cinema].

[...]

3. Podmiotami zobowiązanymi do uiszczania opłaty, o której mowa w poprzednim ustępie, poprzez mechanizm substytucji podatkowej są spółki posiadające koncesje na wyświetlanie reklam w czasie reklamowym w salach kinowych, operatorzy lub dystrybutorzy telewizji oferujący usługi teletekstu lub elektroniczne przewodniki po programie”.

17. Opłata za wyświetlanie należy uiszczać na rzecz skarbu państwa do dziesiątego dnia miesiąca następującego po miesiącu, za który została naliczona (art. 52 dekretu z mocą ustawy nr 227/2006).

18. Artykuł 51 dekretu z mocą ustawy nr 227/2006, dotyczący wysokości opłaty, stanowi:

„Opłata za wyświetlanie wynosi 4% ceny wyświetlenia lub rozpowszechnienia reklamy, bądź umieszczenia jej w elektronicznym przewodniku po programie; 3,2% tej opłaty stanowi przychód ICAM, a 0,8% – przychód CP&MC”(5).

II – Okoliczności faktyczne i postępowanie główne

19. W ramach swojej działalności na rynku telewizyjnym TVI świadczy usługi z zakresu reklamy handlowej na rzecz szeregu reklamodawców. Faktury, jakie TVI wystawia za owe usługi, obejmowały opłatę za wyświetlenie stanowiącą 4% ceny świadczonych przez nią usług. TVI nalicza podatek VAT w odniesieniu do całości zafakturowanych kwot. Tym samym spółka wlicza opłatę za wyświetlanie do podstawy opodatkowania. Podatek VAT był uiszczany i wykazywany w okresowych deklaracjach podatkowych.

20. TVI uiszcza?a op?at? za wy?wietlanie. Stosowne kwoty z tytu?u tej op?aty, która by?a naliczana klientom tej spółki, TVI otrzymywa?a zarówno przed odprowadzeniem skarbowi pa?stwa, jak i po ich odprowadzeniu. TVI twierdzi, ?e by?a obowi?zana informowa? organy pa?stwowe o wy?wietlanych tre?ciach, to?samo?ci reklamodawców, kwocie, od jakiej nalicza si? op?at?, oraz o kwotach, jakie z tego tytu?u otrzymywa?a od poszczególnych reklamodawców. Portugalia utrzymuje, ?e tego rodzaju informacje nie s? przekazywane organom pa?stwowym.

21. Po naliczeniu wspomnianej op?aty za wy?wietlanie TVI wykazywa?a uzyskane z niej kwoty jako nale?ne ICAM i CP?MC na rachunkach przej?ciowych osób trzecich. Wed?ug TVI rachunki takie by?y zak?adane dla ka?dego klienta odr?bnie w odniesieniu do kwot nale?nych ICAM i CP?MC. Portugalia twierdzi, ?e owe rachunki prowadzone s? nie w imieniu klientów, lecz w imieniu ICAM i CP?MC.

22. Maj?c w?tpliwo?ci, czy op?ata za wy?wietlanie rzeczywi?cie powinna by? wliczana do podstawy opodatkowania, TVI zakwestionowa?a deklaracje podatkowe dotycz?ce us?ug reklamowych ?wiadczonych na rzecz ró?nych reklamodawców w lutym 2004 r. (sprawa C?637/11), w pa?dzierniku 2004 r. (sprawa C?618/11) i w styczniu 2007 r. (sprawa C?659/11). ??danie w sprawie C?659/11 zosta?o oddalone przez kierownika wydzia?u s?downictwa administracyjnego Direcção de Finanças de Lisboa (izby skarbowej w Lizbonie). Organy nie ustosunkowa?y si? do dwóch pozosta?ych skarg, co oznacza oddalenie ich w drodze dorozumianej decyzji.

23. TVI wnios?a odwo?anie zarówno od decyzji bezpo?redniej, jak i od dwóch dorozumianych decyzji do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (s?du administracyjnego i ds. podatkowych w Sintrze). Wszystkie trzy odwo?ania zosta?y oddalone(6). S?d ten orzek?, ?e kwoty uzyskane z tytu?u op?aty za wy?wietlanie musz? by? wliczane do podstawy opodatkowania zgodnie z art. 16 ust. 1 oraz art. 16 ust. 5 lit. a) CIVA, jako ?e wskutek naliczenia op?aty reklamodawcom TVI sama sta?a si? zobowi?zana do jej zap?aty w momencie otrzymania naliczonych kwot. S?d uzna? równie?, ?e op?aty te maj? bezpo?redni zwi?zek ze ?wiadczeniem us?ug, gdy? s? one nierozzerwalnie z nimi zwi?zane.

24. Wszystkie trzy wyroki zosta?y zaskar?one do Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) (najwy?szego s?du administracyjnego, wydzia? podatkowy)(7).

25. We wszystkich trzech sprawach TVI ponownie stwierdzi?a, ?e op?ata za wy?wietlanie nie powinna by? wliczana do podstawy opodatkowania do celów podatku VAT, we wszystkich sprawach podnosz?c te same argumenty. TVI stoi mi?dzy innymi na stanowisku, ?e zastosowanie powinny znale?? art. 16 ust. 6 lit. c) CIVA oraz art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy, gdy? to nie TVI, a reklamodawcy s? w rzeczywisto?ci zobowi?zani z tytu?u op?aty, za? TVI wyst?puje, na gruncie prawa portugalskiego, jedynie w charakterze ich zast?pcy („substytucja podatkowa”). Co wi?cej, w my?l art. 16 ust. 1 CIVA oraz art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy op?ata za wy?wietlanie nie powinna by? wliczana do podstawy opodatkowania, jako ?e nie stanowi ?wiadczenia wzajemnego za us?ugi TVI, gdy? nie pozostaje z nimi w ?adnym bezpo?rednim zwi?zku. TVI stoi te? na stanowisku, ?e zdarzeniem powoduj?cym naliczenie op?aty jest wy?wietlenie reklamy, a wi?c zdarzenie inne ni? to, które powoduje naliczenie podatku VAT, a konkretnie ?wiadczenie szeregu ró?nych us?ug, w tym us?ug wy?wietlania.

III – Pytania b?d?ce przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i post?powanie przed Trybuna?em

26. W tym kontek?cie Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) postanowi?, odpowiednio, w dniu 12 pa?dziernika 2011 r. (sprawa C?618/11), w dniu 2 listopada

2011 r. (sprawa C-637/11) oraz w dniu 16 listopada 2011 r. (sprawa C-659/11) zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi – identycznymi dla wszystkich spraw – pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 16 ust. 1 CIVA, zgodnie z jego wyk?adni? zastosowan? w zaskar?onym wyroku (rozumiany w ten sposób, ?e op?ata za wy?wietlanie reklamy handlowej jest nierozdzielnie zwi?zana ze ?wiadczeniem us?ug reklamowych, przez co powinna by? wliczona do podstawy opodatkowania ?wiadczenia us?ug do celów podatku VAT), jest zgodny z przepisami art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) [szóstej dyrektywy] (obecnie art. 73 dyrektywy [2006/112]), a w szczególno?ci z poj?ciem »wzajemnego ?wiadczenia, które dostawca lub ?wiadczy?cy us?ugi otrzymuje lub powinien otrzyma? [...] z tytu?u takich dostaw«?

2) Czy art. 16 ust. 6 lit. c) CIVA, zgodnie z jego wyk?adni? zastosowan? w zaskar?onym wyroku (rozumiany w ten sposób, ?e op?ata za wy?wietlanie reklamy handlowej nie stanowi kwoty uiszczanej w imieniu i na rachunek us?ugobiorcy, chocia? ksi?gowana jest na rachunkach przeje?ciowych osób trzecich i przeznaczona jest dla instytucji publicznych, przez co nie jest wy?czona z podstawy opodatkowania do celów podatku VAT), jest zgodny z przepisami art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c) [szóstej dyrektywy] {obecnie art. 79 lit. c) dyrektywy [2006/112]}, a w szczególno?ci z poj?ciem »kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub klienta jako zwrot wydatków, wyp?aconych na nazwisko i na rachunek tego ostatniego i które s? wpisane w jego ksi?gowo?ci na rachunkach przeje?ciowych«?

27. Postanowieniem prezesa Trybuna?u z dnia 18 stycznia 2012 r. trzy wspomniane sprawy zosta?y po??czone.

28. Uwagi na pi?mie zosta?y przedstawione przez TVI, Grecj?, Portugali?(8) oraz Komisj?.

29. Na rozprawie w dniu 31 stycznia 2013 r. swoje stanowiska przedstawi?y TVI, Grecja, Portugalia oraz Komisja.

IV – Ocena

A – W przedmiocie dopuszczalno?ci

30. Portugalia podnosi, ?e pytania, z którymi zwrócono si? do Trybuna?u, s? niedopuszczalne. We wszystkich trzech sprawach Portugalia stoi na stanowisku, ?e opis stanu prawnego jest niewystarczaj?cy. Wskutek tego rz?dy pa?stw cz?onkowskich mog? nie by? w stanie zaj?? stanowiska w kwestii, która dotyczy ich ?ywotnych interesów. Co si? tyczy prawa Unii, pomini?te zosta?y art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy i odpowiadaj?cy mu art. 78 lit. a) dyrektywy 2006/112. Co si? tyczy prawa krajowego, s?d odsy?aj?cy pomin?? art. 16 ust. 5 lit. a) CIVA. Co wi?cej, w opinii Portugalii s?d odsy?aj?cy nie przybli?y? wystarczaj?co szczegó?owo systemu op?at za wy?wietlanie i ca?kowicie zignorowa? istotne przepisy ordynacji.

31. Co si? tyczy spraw C-618/11 i C-637/11, Portugalia zwraca te? uwag?, ?e dotycz? one zdarze?, które mia?y miejsce przed wej?ciem w ?ycie dekretu z moc? ustawy nr 227/2006. Wed?ug tego pa?stwa cz?onkowskiego brak owego dekretu uniemo?liwia? funkcjonowanie op?aty za wy?wietlanie w obecnym kształcie, w zwi?zku z czym op?aty tej nie stosowano przed dniem 22 listopada 2006 r. Op?ata, która by?a stosowana wcze?niej, podlega?a wed?ug Portugalii odr?bnym regulacjom. Poniewa? ?adna z tych okoliczno?ci nie zosta?a wskazana we wnioskach, Portugalia utrzymuje, ?e nie zawieraj? one wystarczaj?cych informacji, które umo?liwi?yby Trybuna?owi udzielenie u?ytecznej odpowiedzi. St?d zadane pytania s? zdaniem Portugalii czysto hipotetyczne. Na rozprawie Komisja zauwa?y?a jednak, ?e mimo kilku zmian ustawodawczych op?ata za wy?wietlanie pozosta?a w swej istocie niezmienną od 1971 r. Co si?

tyczy sprawy C?659/11, Portugalia zwraca uwag?, ?e powinna ona opiera? si? na dyrektywie 2006/112, skutkiem czego konieczne jest przeformu?owanie zadanych w niej pyta?.

32. Argumenty Portugalii nie przekonuj? mnie. Nale?y oczywi?cie zgodzi? si?, ?e od czasu wydania wyroku w sprawie Telemarsicabruzzo i in.(9) Trybuna? odmawia udzielania odpowiedzi na pytania, które nie zawieraj? materia?u faktycznego i prawnego umo?liwiaj?cego mu udzielenie u?ytecznej odpowiedzi(10). Tych samych informacji wymaga si? te? po to, by rz?dy pa?stw cz?onkowskich i inne zainteresowane strony mog?y przedstawi? swoje stanowiska zgodnie z art. 23 statutu Trybuna?u(11). Portugalia ma racj?, twierdz?c, i? s?d odsy?aj?cy pomin?? kilka istotnych przepisów i móg? opisa? sporny ?rodek bardziej szczegó?owo. Niemniej jednak, maj?c na wzgl?dzie stosunek współpracy mi?dzy Trybuna?em a s?dem odsy?aj?cym, s?d ten nie musi usuwa? wszystkich w?tpliwo?ci dotycz?cych interpretacji przepisów prawa krajowego dotycz?cych danej sprawy, lecz powinien umo?liwi? Trybuna?owi udzielenie u?ytecznej odpowiedzi na zadane mu pytania. Rozpatrywany wniosek jest w tym wzgl?dzie dla Trybuna?u wystarczaj?cy.

33. Co si? tyczy zarzutu, ?e w dwóch przedmiotowych sprawach s?d odsy?aj?cy zastosowa? przepisy prawa krajowego, które nie wesz?y jeszcze w ?ycie, co sprawia, ?e zadane pytania s? jedynie hipotetyczne, wystarczy przypomnie?, i? zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybuna?u zasadniczo to do s?du, przed którym zawis?a sprawa, nale?y ocena zasadno?ci pyta? przed?o?onych Trybuna?owi w celu rozstrzygni?cia sporu, jaki ma on rozpozna?(12). Trybuna? zakwestionuje ocen? s?du odsy?aj?cego, tylko gdy jest „oczywiste”(13), ?e wyk?adnia przepisu prawa Unii nie ma ?adnego zwi?zku z rozpatrywan? spraw?. Trybuna? nie jest w?adny, by kwestionowa? sposób, w jaki s?d odsy?aj?cy stosuje prawo krajowe.

34. Nale?y jednak zgodzi? si? z rz?dem portugalskim, ?e w sprawie C?659/11 zastosowanie znajduje dyrektywa 2006/112, za? s?d odsy?aj?cy pomin?? art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy i odpowiadaj?cy mu przepis dyrektywy 2006/112. Postawione pytania nale?y wi?c odpowiednio przeformu?owa?(14). Niemniej jednak nie ma ?adnych przeszkód ku temu, by Trybuna? dostarczy? s?dowi odsy?aj?cemu wszelkich informacji na temat wyk?adni prawa Unii, które mog? okaza? si? niezb?dne do wydania wyroku w zawis?ej przed nim sprawie, niezale?nie od tego, czy s?d odsy?aj?cy podniós? dan? kwesti? wyra?nie w przedstawionym pytaniu(15).

B – Analiza istoty sprawy

35. S?d odsy?aj?cy d??? zasadniczo do ustalenia, czy art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a), art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) i art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy oraz art. 73, art. 78 lit. a) i art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112(16) nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przepisy te nakazuj?, dla celów obliczania podatku VAT od us?ug reklamowych, wlicza? do podstawy opodatkowania lub ewentualnie wy??cza? z tej podstawy op?aty takie jak portugalska op?ata za wy?wietlanie przeznaczana na rozwój sztuki, któr? zobowi?zani s? uiszcza? reklamodawcy, lecz która odprowadzana jest przez operatorów telewizyjnych poprzez mechanizm substytucji podatkowej i wpisywana na rachunkach przejciovych osób trzecich.

36. Na pierwszy rzut oka zobowi?zanymi z tytu?u op?aty za wy?wietlanie zgodnie z prawem wydaj? si? bezpo?rednio reklamodawcy, co sugeruje, ?e op?ata ta nie stanowi podatku, o którym mowa w art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, a raczej kwot?, któr? klienci przekazuj? us?ugodawcom tytu?em zwrotu wydatków w szerokim rozumieniu art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy. Wg???biaj?c si? w t? kwesti? bardziej, gdyby reklamodawcy *mieli mo?liwo??* bezpo?redniego uiszczenia tej op?aty na rzecz skarbu pa?stwa, to jest gdyby mogli wybra? mi?dzy samodzielnym jej op?acaniem a przeniesieniem tego obowi?zku na osob? trzeci?, a mianowicie na us?ugodawc?, to wydaje si?, ?e w tym przypadku zastosowanie znalaz?oby rozwi?zanie przyjt?e w sprawie De Danske Bilimportører(17), skutkiem czego op?ata za wy?wietlanie by?aby wy??czona z zakresu stosowania art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej

dyrektywy.

37. Problem polega na tym, że prawo portugalskie zdaje się wykluczać możliwość bezpośredniego spełnienia przez reklamodawcę jego własnego, jak się wydaje, zobowiązania podatkowego. Jest tak dlatego, że osoba, na której ciąży prawny obowiązek uiszczenia opłaty na rzecz skarbu państwa, jest „osoba trzecia”, zwana „zastępcą podatkowym”, który jest sam usługodawcą, zobowiązany też do zapłaty podatku VAT. Obecnie zastępcy podatkowego w kontekście opłaty za wyświetlanie stanowi, jak już wcześniej zauważyłem, podstawowe źródło trudności w niniejszych sprawach. Swoje uwagi rozpocznę od przedstawienia stanowisk uczestników postępowania i prześlędu orzecznictwa. Na koniec zaproponuję kryterium, które może ułatwić sądowi krajowemu dokonanie właściwej interpretacji prawa Unii.

38. TVI twierdzi, że na gruncie prawa Unii opłata za wyświetlanie musi być wyznaczona z podstawy opodatkowania. Wszyscy pozostali uczestnicy postępowania opowiadają się za wliczaniem opłaty za wyświetlanie do tej podstawy.

39. Co do zasady, podstawy opodatkowania świadczonych usług jest otrzymane lub należne za te usługi świadczenie wzajemne [art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy]. Jednakże art. 11 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że pewne elementy muszą być wliczane do podstawy opodatkowania z mocy prawa, niezależnie od tego, czy stanowi one wartość dodaną lub świadczenie wzajemne w rozumieniu bycia częścią dobrowolnej transakcji(18). Artykuł 11 cz. 1 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy również wyraża nie wyłącza inne elementy z podstawy opodatkowania. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w pierwszej kolejności należy zbadać art. 11 cz. 1 ust. 2 lit. a) oraz art. 11 cz. 1 ust. 3 lit. c)(19).

40. W myśl utrwalonego orzecznictwa, aby ustalić, czy opłata tak jak opłata za wyświetlanie należy wliczać do podstawy opodatkowania, należy w pierwszej kolejności określić, czy wchodzi ona w zakres pojęcia „podatków, ceł, opłat i innych należności” w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, a następnie czy jest ona objęta wyjątkiem przewidzianym w art. 11 cz. 1 ust. 3 lit. c)(20).

41. Trybunał konsekwentnie orzeka, że aby podatek mógł być objęty art. 11 cz. 1 ust. 2 lit. c) szóstej dyrektywy, powinien wykazywać „bezpośredni związek” z daną dostawą towarów(21). Ten sam wymóg niewątpliwie odnosi się też do usług. Zgadzam się z rzecznik generalny J. Kokott, która w sprawie De Danske Bilimportører uznała, że wymóg taki wynika z interpretacji tego przepisu w związku z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy: wliczenie elementów wskazanych w art. 11 cz. 1 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy dopuszczalne jest jedynie wtedy, gdy są one związane z dostawą towaru lub ze świadczeniem usług w tak ścisły sposób, iż stały się integralnym elementem wartości tego świadczenia(22).

42. Aby wykazać bezpośredni związek między podatkiem a świadczeniem usług, Trybunał zbadać, czy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma związek ze świadczeniem usług(23) i czy usługodawca zapłaci podatek we własnym imieniu i na własny rachunek(24).

43. Co się tyczy zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, TVI utrzymuje, że zdarzenie to w przypadku opłaty za wyświetlanie nie jest tożsame ze zdarzeniem, które powoduje naliczenie podatku VAT. Zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku uiszczenia opłaty za wyświetlanie jest według TVI rozpowszechnienie reklamy, czy też bardziej dokładnie, jak wyjaśniła TVI na rozprawie, uzyskanie przez reklamodawcę usług rozpowszechniania. Poza tym usługi TVI będące podstawą naliczenia podatku VAT obejmują szereg czynności wykraczających poza samo rozpowszechnianie, takich jak analizowanie, kontrolowanie treści, przygotowanie obrazu itp. Nadto według TVI związek między świadczeniem usług a opłatą za

wyświetlanie nie zachodzi, jako że opłata ta jest naliczana w celu niezwiązanym ze świadczeniem usług – wspieraniem sztuki – i nie stanowi świadczenia wzajemnego za owe usługi.

44. Dla Portugalii natomiast opłata za wyświetlanie nie tylko stanowi częściowe świadczenia wzajemnego za świadczone usługi; ów kraj członkowski uznaje także zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia opłaty za bezpośrednio związane ze świadczeniem usług rozpowszechniania. Komisja zgadza się z tym argumentem.

45. W mojej opinii zdarzenie powodujące powstanie obowiązku uiszczenia opłaty za wyświetlanie wykazuje wystarczający związek ze zdarzeniem powodującym naliczenie podatku VAT. Opłata za wyświetlanie nakładana jest z tytułu rozpowszechniania reklam. TVI świadczy te usługi i pobiera za nie wynagrodzenie, doliczając do jej ceny podatek VAT. To, że TVI świadczy też inne usługi, które również podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT, nie przekreśla bezpośrednio związku, jaki zachodzi między świadczeniami przez tę spółkę usługami rozpowszechniania a naliczaniem opłaty za wyświetlanie. Fakt przekazywania dochodów z opłaty ICAM i CP&MC, które nie mają związku ze świadczeniami usługami, nie ma znaczenia na gruncie art. 11 części A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

46. W drugiej kolejności Trybunał musi ustalić, czy usługodawca zapłaci podatek w swoim imieniu i na swój rachunek. Test ten, który Trybunał stosuje na podstawie art. 11 części A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w istocie czy analizę przeprowadzoną na podstawie art. 11 części A ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy z analizą na podstawie art. 11 części A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Jeżeli usługodawca płaci podatek w swoim imieniu i na własny rachunek, to podatek ten należy uwzględnić w podstawie opodatkowania. Jeżeli natomiast podatek płatny jest w imieniu i na rachunek klientów usługodawcy, za uzyskiwane od klientów kwoty ujmowane są na rachunkach przejściowych, to kwoty te stanowi jedynie zwrot poniesionych przez usługodawcę wydatków i nie są wliczane do podstawy opodatkowania(25).

47. Jak już zauważyłem, podstawowy problem w rozpatrywanych sprawach polega na ustaleniu skutków prawnych swoistego portugalskiego mechanizmu „substytucji podatkowej”, w ramach którego prawo przewiduje, że podmiotami zobowiązanymi z tytułu opłaty za wyświetlanie są reklamodawcy, zaś w rzeczywistości opłatę tę odprowadzają podmioty świadczące usługi rozpowszechniania, takie jak TVI.

48. Zgodnie z przedstawionymi Trybunałowi informacjami portugalska ordynacja definiuje „substytucję podatkową” w art. 18 ust. 3 i w art. 20, w myśl których to przepisów osoba płatca podatku w charakterze zastępcy (w rozpatrywanym przypadku TVI) jest uznawana za podatnika. Artykuł 28 ordynacji reguluje kwestię odpowiedzialności podmiotów uczestniczących w tym stosunku. Artykuł 20 ordynacji zdaje się jednak sugerować, że powyższe przepisy dotyczą jedynie podatku potrącanego u źródła. Nie jest jasne, w jakim zakresie powyższe przepisy mogłyby być pomocne w rozstrzygnięciu niniejszych spraw.

49. Uczestnicy postępowania nie zgadzają się co do konsekwencji „substytucji podatkowej” wynikających z naliczania opłaty za wyświetlanie. TVI postrzega ten mechanizm wyłącznie w kategoriach instrumentu zwiększającego skuteczność działania administracji podatkowej. Mimo że podmiotem uiszczającym opłatę jest TVI, to podmiotami zobowiązanymi z ich tytułu są według TVI reklamodawcy, zaś TVI jedynie pobiera od nich stosowne kwoty, ujmując je na rachunkach przejściowych, a następnie odprowadza je do skarbu państwa, jednocześnie przekazując organom państwowym informacje na temat tożsamości reklamodawców. W opinii TVI uiszczenie przez nie opłaty za wyświetlanie, w sytuacji gdy klienci tej spółki nie przekazują jej stosownych kwot tytułem wystawionych przez nie faktur, uprawnia ją do uzyskania zwrotu od skarbu państwa odprowadzonych kwot. Na rozprawie spółka ta zwróciła też uwagę, że w przypadku jej

niewypa?calno?ci skarb pa?stwa móg?by alternatywnie domaga? si? op?aty za wy?wietlanie od reklamodawców. Tote? TVI utrzymuje, ?e op?ata za wy?wietlanie uiszczana jest przez ni? w imieniu i na rachunek jej klientów, a otrzymane kwoty wpisywane s? na rachunkach przej?ciowych.

50. Portugalia twierdzi natomiast, ?e to TVI odpowiada za uiszczenie op?aty za wy?wietlanie. Na poparcie swojego stanowiska Portugalia wskazuje okoliczno??, ?e TVI obowi?zana jest do uiszczenia op?aty za wy?wietlanie w terminie przewidzianym przepisami prawa, niezale?nie od tego, czy reklamodawcy rzeczywi?cie zap?acili za zafakturowane im us?ugi i przekazali jej op?at? za wy?wietlanie. Wed?ug Portugalii jedynie TVI obowi?zana jest zadeklarowa? op?at? i spe?ni? dodatkowe obowi?zki podatnika przewidziane w prawie portugalskim, w tym obowi?zek przekazania pewnych informacji. Na rozprawie Portugalia doda?a, ?e skarb pa?stwa mo?e pobiera? kwoty z tytu?u op?aty za wy?wietlanie wy??cznie od TVI i nie ma prawa ??da? ich od reklamodawców, nawet w przypadku niewypa?calno?ci TVI. Portugalia stoi ponadto na stanowisku, ?e TVI wpisywa?a kwoty na rachunkach przej?ciowych nie w imieniu swych klientów, lecz w imieniu ICAM i CP?MC, co wed?ug Portugalii jest niewystarczaj?ce.

51. Równie? Komisja uwa?a, ?e spoczywaj?cy na zast?pcy podatkowym – TVI – obowi?zek uiszczenia op?aty za wy?wietlanie jest jego obowi?zkiem w?asnym. Wed?ug niej wy??czn? odpowiedzialno?? za zap?at? tych kwot ponosi TVI, za? odpowiedzialno?? ta jest niezale?na od tego, czy reklamodawcy rzeczywi?cie przeka?? jej te kwoty. Komisja zgadza si? z Portugali?, ?e mi?dzy reklamodawcami a organami podatkowymi nie zachodzi ?aden bezpo?redni zwi?zek.

52. Z powy?szych punktów jasno wynika, ?e nie ma zgody co do konsekwencji „substytucji podatkowej” w przypadku op?aty za wy?wietlanie. S?d odsy?aj?cy równie? nie zaj?? w tej kwestii stanowiska. Trybuna? nie ma kompetencji do rozstrzygni?cia tej kwestii, która nale?y do prawa krajowego. Niemniej jednak Trybuna? mo?e wskaza? s?dowi odsy?aj?cemu stosowne kryteria interpretacji poj?cia „w imieniu i na rachunek”. Jak w sprawie De Danske Bilimportører zauwa?y?a rzecznik generalna J. Kokott, owo poj?cie jest autonomicznym poj?ciem prawa Unii, nie za? odes?aniem do krajowych przepisów reguluj?cych instytucje przedstawicielstwa i zlecenia(26).

53. W jakich wi?c okoliczno?ciach s?d krajowy mo?e uzna? op?at? za wy?wietlanie za podatek w rozumieniu art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy? W mojej opinii s?d krajowy musia?by doj?? do wniosku, ?e op?ata za wy?wietlanie kreuje stosunek publicznoprawny, jakim jest stosunek prawnopodatkowy, który w istocie sprowadza si? do stosunku, jaki prawo krajowe tworzy mi?dzy skarbem pa?stwa a zast?pc? podatkowym. Innymi s?owy – w celu udzielenia s?dowi krajowemu pewnych wskazówek – przepisy prawa musia?yby przyk?adowo wymaga?, by zgodnie z niektórymi postulatami wi?kszo?ci uczestników post?powania skarb pa?stwa mia? prawo ??da? op?aty za wy?wietlanie wy??cznie od zast?pcy podatkowego, w tym sensie, ?e ów zast?pca podatkowy by?by „samodzielnie” odpowiedzialny za uiszczenie op?aty za wy?wietlanie. To z kolei oznacza?oby mi?dzy innymi, ?e wszelkie ewentualne roszczenia regresowe zast?pcy podatkowego kierowane do reklamodawcy w odniesieniu do kwot nale?nych tytu?em op?aty za wy?wietlanie mia?yby charakter prywatnoprawny.

54. Uznanie przez s?d krajowy, ?e tak w?a?nie jest, prowadzi?oby wed?ug mnie do prostego wniosku, i? zast?pca podatkowy odprowadza op?at? za wy?wietlanie we w?asnym imieniu i na w?asny rachunek, ostatecznie za?, ?e op?ata ta wykazuje bezpo?redni zwi?zek ze ?wiadczeniem us?ug. Zastosowanie znalaz?by wówczas art. 11 cz??? A ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, za? op?ata za wy?wietlanie by?aby wliczana do podstawy opodatkowania.

55. Je?eli jednak s?d krajowy dojdzie do wniosku, i? stosunek publicznoprawny, jakim jest stosunek prawnopodatkowy, ??czy w istocie skarb pa?stwa i reklamodawców, czyli ?e przyk?adowo w pewnych okoliczno?ciach skarb pa?stwa móg?by ??da? op?aty za wy?wietlanie

bezpośrednio od reklamodawcy lub, innymi słowami, udział zastępcy podatkowego nie byłby zawsze i w każdych okolicznościach niezbywalny, art. 11 cz. 2 lit. a) szóstej dyrektywy nie mógłby znaleźć zastosowania. W takim przypadku należałoby uznać, że usługodawca nie odprowadza opłaty we własnym imieniu i na własny rachunek, a w konsekwencji opłata ta nie wykazuje związku z świadczoną usługą. Opłata byłaby wówczas uiszczana w imieniu i na rachunek podmiotu zastępowanego, czyli reklamodawcy, i – z uwagi na to, iż zgodnie z informacjami sądu odsyłającego kwoty należne z tytułu opłaty są wpisywane na rachunkach przejściowych osób trzecich – byłaby objęta art. 11 cz. 3 lit. c) szóstej dyrektywy.

V – Wnioski

56. W świetle powyższego uważam, że na pytania zadane przez Supremo Tribunal Administrativo (Secção de Contencioso Tributário) Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi:

– Artykuł 11 cz. 1 lit. a), art. 11 cz. 2 lit. a) i art. 11 cz. 3 lit. c) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, oraz art. 73, art. 78 lit. a) i art. 79 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że przepisy te nakazują, do celów obliczania podatku VAT od usług reklamowych, wliczać do podstawy opodatkowania opłatę tak jak portugalska opłata za wyświetlanie przeznaczana na rozwój sztuki, której zobowiązani są uiszczać reklamodawcy, lecz która odprowadzana jest przez operatorów telewizyjnych poprzez mechanizm substytucji podatkowej i wpisywana na rachunkach przejściowych osób trzecich, jeżeli decydującym stosunkiem publicznoprawnym, jakim jest stosunek prawnopodatkowy, jest stosunek między organami podatkowymi a operatorami telewizyjnymi.

– Jeżeli jednak w odniesieniu do wspomnianej opłaty decydujący stosunek publicznoprawny, jakim jest stosunek prawnopodatkowy, zachodzi między organami podatkowymi a reklamodawcami, art. 11 cz. 1 lit. a), art. 11 cz. 2 lit. a) i art. 11 cz. 3 lit. c) dyrektywy 77/388 oraz art. 73, art. 78 lit. a) i art. 79 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że przepisy te zakazują wliczać tę opłatę do podstawy opodatkowania.

– Ustalenie, które z tych dwóch stanowisk dotyczących natury substytucji podatkowej w kontekście opłaty za wyświetlanie jest prawidłowe na gruncie prawa krajowego, należy do sądu krajowego.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku w zmienionym brzmieniu (Dz.U. L 145, s. 1, zwana dalej „szóstą dyrektywą”).

3 – Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w zmienionym brzmieniu (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą 2006/112”).

4 – Szczegóły dotyczące prawa krajowego zostały oparte na uwagach Komisji Europejskiej. Przedmiotowy tekst lei geral tributária (ordynacji podatkowej, zwanej dalej „ordynacją”), której uczestnicy postępowania nie cytowali bezpośrednio, został zaczerpnięty z

internetowego „portal das finanças” prowadzonego przez „autoridade tributária e aduaneira”.

5 – Na rozprawie Portugalia zwróciła uwagę, że w dniu 23 lutego 2013 r. miała wejść w życie nowa ustawa o opłacie za wyświetlanie, zgodnie z którą opłata ta nie będzie wliczana do podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

6 – Orzeczenia z dnia 29 listopada 2010 r. (sprawa C-618/11), 21 października 2010 r. (sprawa C-637/11) i 16 września 2010 r. (sprawa C-659/11).

7 – Odwołanie w sprawie C-659/11 zostało pierwotnie wniesione do Tribunal Central Administrativo Sul, który jednak w dniu 3 maja 2011 r. uznał, że nie jest właściwy do jego rozpoznania.

8 – W szczególności, w przypadku uznania, że opłata za wyświetlanie nie musi być wliczana do podstawy opodatkowania, Portugalia wniosła o ograniczenie skutków wyroku w czasie.

9 – Wyrok z dnia 26 stycznia 1993 r. w sprawach połączonych od C-320/90 do C-322/90, Rec. s. I-393, pkt 6.

10 – Wyrok z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 Preussen Elektra, Rec. s. I-2099, pkt 39.

11 – Postanowienie z dnia 23 marca 1995 r. w sprawie C-458/93 Saddik, Rec. s. I-511, pkt 13.

12 – Wyroki: z dnia 29 listopada 1978 r. w sprawie 83/78 Redmond, Rec. s. 2347, pkt 25; z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-134/94 Esso Española, Rec. s. I-4223, pkt 9.

13 – Wyrok z dnia 16 czerwca 1981 r. w sprawie 126/80 Salonia, Rec. s. 1563, pkt 6.

14 – Wyrok z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-62/00 Marks & Spencer, Rec. s. I-6325, pkt 32.

15 – Wyrok z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-321/03 Dyson, Zb.Orz. s. I-687, pkt 24.

16 – Dla ułatwienia w niniejszej opinii będzie odwoływać się wyrażenie do przepisów szóstej dyrektywy. Odwołania te należy rozumieć jako odnoszące się również do odpowiednich przepisów dyrektywy 2006/112. Orzecznictwo dotyczące jednej dyrektywy należy jednakowo odnosić także do drugiej.

17 – Wyrok z dnia 1 czerwca 2006 r. w sprawie C-98/05, Zb.Orz. s. I-4945.

18 – Wyżej wymieniony w przypisie 17 wyrok w sprawie De Danske Bilimportører, pkt 17; wyrok z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-106/10 Lidl & Companhia, Zb.Orz. s. I-7235, pkt 33.

19 – Wyroki: z dnia 27 marca 1990 r. w sprawie C-126/88 Boots Company, Rec. s. I-1235, pkt 15, 16; z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99 Bertelsmann, Rec. s. I-5163, pkt 15; opinia rzecznik generalnej J. Kokott w przywołanej powyżej w przypisie 17 sprawie De Danske Bilimportører, pkt 15.

20 – Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok w sprawie Lidl & Companhia, pkt 32.

21 – Wyżej wymieniony w przypisie 17 wyrok w sprawie De Danske Bilimportører, pkt 17; wyroki: z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-228/09 Komisja przeciwko Polsce, pkt 30; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-433/09 Komisja przeciwko Austrii, pkt 34; ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Lidl & Companhia, pkt 33. Wspomniana linia orzecznicza została zapoczątkowana wyrokiem z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie 230/87 Naturally Yours Cosmetics, Rec. s. 6365,

pkt 15, 16.

22 – Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w przywołanej powyżej w przypisie 17 sprawie De Danske Bilimportører, pkt 17.

23 – Wyżej wymieniony w przypisie 17 wyrok w sprawie De Danske Bilimportører, pkt 18; ww. w przypisie 21 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 31–50.

24 – Wyżej wymieniony w przypisie 21 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Polsce, pkt 40; ww. w przyp. 18 wyrok w sprawie Lidl & Companhia, pkt 34.

25 – Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w przywołanej powyżej w przypisie 17 sprawie De Danske Bilimportører, pkt 18, 19.

26 – Opinia rzecznik generalnej J. Kokott w przywołanej powyżej w przypisie 17 sprawie De Danske Bilimportører, pkt 40, 41.